



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10980.726900/2018-85
ACÓRDÃO	2202-012.152 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	WAGNER PINHEIRO DE OLIVEIRA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal e simulação, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA MULTA.

A multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, em decorrência da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

CONCOMITÂNCIA MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SÚMULA CARF Nº 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto o pedido de compensação das receitas reclassificadas, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e multas de ofício qualificada e isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativo aos anos-calendários de 2012 a 2016, na qual a Receita Federal do Brasil apurou créditos tributários no valor de R\$ 4.950.300,28 (quatro milhões e novecentos e cinquenta mil e trezentos reais e vinte e oito centavos), em razão de suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e de pessoas físicas.

O contribuinte e sua esposa, incluída como responsável solidária, apresentaram Impugnação, sob a alegação de que as autoridades fiscais se embasaram em presunções para constituir o crédito tributário. Assinalaram a existência de vícios ensejadores da declaração de nulidade. Alegaram ter ocorrido a decadência relativamente a 2012. Ressaltaram a necessidade de exclusão da responsável solidária. Insurgiram-se contra a multa qualificada e assinalam descabimento na concomitância das multas. Pediram o cancelamento da autuação fiscal.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

Nas hipóteses de falta de pagamento ou em que estiver evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Enseja o lançamento de omissão de rendimentos o recebimento a qualquer título de importância não oferecida à tributação na declaração de ajuste anual. Cabe, por outro lado, ao contribuinte o ônus da comprovação da alegação de tratar-se de rendimento não tributável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso de prática de sonegação fiscal e simulação, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE PAGAMENTO.

Nos casos de lançamento de ofício, é devida a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal (carnê-leão) que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

O lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto apurado, pois constituem infrações distintas - a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos e a multa isolada decorre da insuficiência de recolhimento mensal do carnê-leão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando o seguinte:

- (i) decadência do crédito tributário relativo aos anos calendários de 2012 e 2013;
- (ii) ilegal presunção de dolo, fraude ou simulação: premissa inverídica; ilegal inversão do ônus da prova;
- (iii) suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sem a devida comprovação;
- (iv) inexistência de qualquer comprovação quanto a valores alegadamente recebidos em dinheiro pelo recorrente - inconsistências da delação e da autuação fiscal;
- (v) impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada; e
- (vi) que seria indevida a multa qualificada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

Recurso de ofício

Nos termos da Súmula CARF nº 103/2014, o recurso de ofício não será conhecido se o valor em questão não alcançar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Atualmente, com base na Portaria MF nº 02/2023, o limite de alçada para recursos de ofício ao CARF é de R\$ 15 milhões. Como a exoneração pela decisão da DRJ foi de montante inferior, não conheço do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço parcialmente, conforme explicado abaixo.

De início, cumpre mencionar que no Recurso Voluntário há uma inovação recursal relativa ao argumento sobre a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica JRM, cujas

receitas foram reclassificadas sendo rendimentos omitidos do Recorrente. Esse argumento não será analisado em razão da preclusão contida no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, importante aduzir que a decisão da DRJ foi parcialmente favorável ao Recorrente para afastar a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e afastar a responsabilidade solidária da esposa do Recorrente no seguinte sentido:

Das infrações tributárias

Sobre os rendimentos recebidos de interposta pessoa jurídica (JR-M Participações Ltda), através de outra interposta pessoa (JBS), de Joesley Batista, relata a D. Autoridade Fiscal que:

(...)

Observa-se que a JR-M informa que os trabalhos foram executados até 2014. Não obstante, foi comprovado o recebimento de numerário no ano de 2015, quando supostamente não prestava mais serviços à JBS.

As informações levantadas no curso da fiscalização, relativamente aos pagamentos da JBS à JR-M, são compatíveis com os dados apresentados na delação premiada de Joesley Batista e com a DIRF baixada nos sistemas da RFB.

Soma-se a isso a ausência de elementos comprovadores da efetividade na prestação do serviços da JR-M, que lastreassem os pagamentos feitos pela JBS. Dessa forma, observa-se que não houve presunção de infração ou qualquer ilegitimidade de polo passivo no lançamento ora em análise.

Ao contrário, constatou-se a prática da infração tributária relativa à omissão de rendimentos, com fraude decorrente de planejamento tributário abusivo, com utilização de interposição fraudulenta. Dito de outra forma, o lançamento em questão baseou-se unicamente na correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Sobre os lucros distribuídos para o responsável solidário, e inseridos na autuação a título de omissão de rendimentos, relata a D. Autoridade Fiscal que:

(...)

A alegação da defesa consiste no fato de que o responsável solidário prospectou clientes, em especial a empresa OI, e que o casamento com separação de bens não permite a solidariedade amparada pelo art. 124, I, do CTN.

A primeira alegação não merece guarida, pelos fortes elementos de prova, acima indicados pela D. Autoridade Fiscal, especialmente considerando o total de pagamentos da OI ao escritório no período auditado comparativamente aos valores repassados à título de "distribuição de lucros" ao responsável solidário.

A desproporcionalidade na distribuição de lucros em razão da participação societária na empresa, por si só, não desconstitui a natureza jurídica dos rendimentos isentos. Não obstante, no caso concreto, a sociedade de advogados

não logrou comprovar os motivos e critérios utilizados à distribuição desproporcional, de forma que os elementos de defesa apresentados não são suficientes para afastar, por si só, as conclusões da fiscalização.

Veja o demonstrativo de distribuição de lucros do escritório de advocacia:

(...)

O Contrato Social da empresa permitia a distribuição de lucros desproporcional.

(...)

Não foram trazidas à instrução as Atas Deliberativas ensejadoras da distribuição desproporcional, nem os livros contábeis, de forma a não restar comprovado qual fora o critério utilizado para a distribuição de lucros.

Por outro lado, a fiscalização afirma que os valores foram transferidos ao responsável solidário tributário em razão de anterior contratação do escritório de advocacia em 2006 pela Petros, entidade que foram presididas pelo Impugnante de 2003 a 2011. Ou seja, que esses valores teriam sido desviados da Petros para o Impugnante através de interpostas pessoas (escritório de advocacia e o responsável solidário tributário) a partir de 2011, após a saída do Impugnante da presidência da entidade, como forma de pagamento pela contratação feita em 2006.

Sob esse prisma, há dúvidas que ensejam o cancelamento da autuação.

Conforme se observa, a D. Autoridade Fiscal não faz provas das suas afirmações.

Seria preciso restasse comprovado o pagamento indevido de valores, sem a efetiva prestação de serviços do escritório para a Petros, e descrita a efetiva desproporcionalidade, ou demonstrado o desvio de numerário. Mas há apenas indicação da desproporcionalidade de pagamentos em face do faturamento do escritório no período, e não relativamente aos serviços prestados.

E mais, a D. Autoridade Fiscal não logrou comprovar a interposição frauduleta na sujeição passiva. Ou seja, as inferências de que os valores seriam contrapartida da contratação de 2006 deveriam ter sido comprovadas com demais elementos e indícios, não trazidos aos autos ou não descritos suficientemente no relato fiscal.

Realmente, observa-se que o faturamento do escritório de advocacia cresceu sobremaneira com contratação da Petros.

Mas seria preciso que outros elementos tivessem sido trazidos aos autos, no sentido da verificação dos trabalhos fornecidos no período, ou da ausência de efetiva prestação de serviços, dentre outros. Inexistindo provas de que os valores percebidos pelo responsável tributário eram decorrentes de pagamento ao Impugnante por anterior interferência e contratação, não há como manter essa parte da autuação em face do Impugnante.

É preciso considerar que nada impede que a autoridade fiscal, lastreada por outros elementos de prova, posteriormente, apresente, dentro do prazo decadencial, lançamento por eventual descaracterização da isenção dos rendimentos denominados "distribuição de lucros", auferidos pelo responsável tributário, se for esse o entendimento, em face do real beneficiário.

Da responsabilidade tributária solidária

Ocorre solidariedade passiva tributária de fato quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, imputa-se a solidariedade passiva tributária, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

(...)

Observa-se que a solidariedade foi descrita apenas para uma das infrações, a relativa à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Não obstante, a autuação, no que toca a essa autuação, fora cancelada.

No que toca a outra infração descrita na autuação (omissão de rendimentos recebidos de pessoa física), o relato fiscal não demonstra a existência de interesse comum, na forma do art. 124, I, do CTN. Soma-se a isso, o regime de bens definido no casamento, entre o Impugnante e o responsável solidário.

Ante a falta de definição do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador para a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, e diante dos fatos e provas valorados no curso da instrução processual e autuação, resta-nos o cancelamento da responsabilidade solidária, excluindo-se o cônjuge do polo passivo da autuação.

(...)

CONCLUSÃO:

Desta forma, pelos argumentos acima expostos, rejeitadas as nulidades e a decadência, e afastada a responsabilidade solidária, VOTO por julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário. A multa isolada resta mantida no valor total de R\$ 244.724,15.

(...)

Preliminar – Decadência

Nos termos da Súmula CARF nº 223, “[o] fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que

apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período”. Dessa forma, o fato jurídico tributário considera-se consumado em 31 de dezembro de cada ano calendário.

Conforme mencionado pela DRJ em sua decisão, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional será aplicado quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, o que afasta a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal. No presente caso, as autoridades fiscais verificaram a existência de dolo, fraude, simulação nos atos praticados pelo Recorrente e, por essa razão, seria aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Sendo assim, o prazo para constituir o lançamento tributário, relativamente ao ano calendário de 2012, esgotar-se-ia em 31/12/2018. Isso porque o “primeiro dia” do exercício seguinte (2013) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria 01/01/2014. Considerando que ciência do contribuinte ocorreu em 27/11/2018, não há que se falar em decadência para o ano-calendário de 2012 – e nem para o ano calendário de 2013, por óbvio.

Dessa forma, rejeito a preliminar de decadência.

Mérito

No mérito, o Recorrente se insurge contra a presunção de dolo feita pelas autoridades fiscais. Aduz que a delação de réus confessos não se presta a formular um juízo positivo de acusação e da existência de dolo, simulação, fraude ou sonegação por parte do Recorrente e que não há qualquer comprovação de benefício por ele auferido já que a fiscalização não apresentou qualquer comprovação de que tais recursos (objeto das supostas contratações fraudulentas) teriam sido transferidos a ele sob qualquer forma. Cita a decisão da DRJ, que trouxe trecho do Relatório Fiscal, e dispõe que o Supremo Tribunal Federal entende não ser possível se valer de elementos de prova produzidos unilateralmente pelo próprio agente colaborador.

Veja-se trecho da decisão da DRJ:

Consta da instrução, o encaminhamento de peças do procedimento investigatório 1.16.000.002205/2017-61, instaurado pelo MPF na Força-Tarefa da Operação conhecida como Greenfield, para apurar os crimes delatados por Joesley Batista (fls.894 e ss), seguidas da cópia da delação premiada, homologada pelo STF, documentos parcialmente abaixo reproduzidos:

‘Para Vagner Pinheiro, de março de 2010 a julho de 2015, JB pagou R\$ 2.700.841,94, dos quais 300 mil foram em espécie, por meio de entregas ocorridas em 06.02.2015 (100 mil), 25.03.2015 (50 mil), 28.05.2015 (50 mil), 23.06.2015 (50 mil) e 28.07.2015 (50 mil), feitas por Demilton a Junior, irmão de Vagner Pinheiro. O valor remanescente foi pago por meio de notas fiscais falsas emitidas por Júnior contra empresas do Grupo JF, quase sempre à razão de uma por mês, em valores que se iniciaram em R\$ 34.374,99 e aumentaram progressivamente até alcançar R\$ 53.249,99.’

Somam-se à delação as informações prestadas pela empresa do irmão do Impugnante (fls. 1064 e ss), documentos juntados, e a falta de comprovação da efetiva prestação de serviços.

Observa-se que a JR-M informa que os trabalhos foram executados até 2014. Não obstante, foi comprovado o recebimento de numerário no ano de 2015, quando supostamente não prestava mais serviços à JBS. As informações levantadas no curso da fiscalização, relativamente aos pagamentos da JBS à JR-M, são compatíveis com os dados apresentados na delação premiada de Joesley Batista e com a DIRF baixada nos sistemas da RFB.

Soma-se a isso a ausência de elementos comprovadores da efetividade na prestação dos serviços da JR-M, que lastreassem os pagamentos feitos pela JBS. Dessa forma, observa-se que não houve presunção de infração ou qualquer ilegitimidade de polo passivo no lançamento ora em análise.

Ao contrário, constatou-se a prática da infração tributária relativa à omissão de rendimentos, com fraude decorrente de planejamento tributário abusivo, com utilização de interposição fraudulenta. Dito de outra forma, o lançamento em questão baseou-se unicamente na correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

A utilização da delação como prova nesse caso não é para fins penais, mas sim para fins tributários, para que se possa cobrar o imposto de renda devido sobre valores recebidos pela pessoa física. A utilização de prova indiciária, formada pela conjugação de indícios convergentes, tem por finalidade superar as dificuldades inerentes à apuração de fatos impositivos ocultados mediante artifícios, constituindo meio legítimo e suficiente para fundamentar a exigência tributária. Em outras palavras, quando os fatos relatados e comprovados pelas autoridades fiscais revelam coerência e convergência, considera-se a prova devidamente formada.

Por essa razão, concordo com a decisão da DRJ. As autoridades fiscais lavraram o auto de infração com base não apenas na delação premiada de Joesley Batista, mas também considerando as DIRFs constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil. Ademais, não há provas da prestação de serviços a justificar tais pagamentos feitos pela JBS. Não houve qualquer comprovação por parte do Recorrente em sentido contrário – mas apenas argumentos no sentido de que a prova seria impossível de ser feita por ele. A convergência dos elementos foram a prova necessária para a cobrança do imposto de renda, não se tratando de mera presunção.

Sobre a falta de recolhimento do carnê-leão, o Recorrente não pagou o imposto de renda devido sobre os rendimentos auferidos, o que enseja a cobrança de multa isolada, conforme legislação em vigor. Leia-se trecho da decisão da DRJ sobre o assunto:

O Impugnante deixou de declarar o fato de ter auferido rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física (Joesley Batista, por interpostas pessoas - JBS e JR-M) nos anos-calendário objeto de apuração.

Considerando que não foram encontrados os recolhimentos mensais obrigatório (carnê-leão) relativos a esses rendimentos, e que o Impugnante também não apresentou qualquer comprovante de recolhimento, a autoridade lançadora efetuou o lançamento da multa isolada correspondente à 50% do imposto que deixou de ser recolhido.

A obrigação tributária principal relativa ao recolhimento mensal do imposto no caso de rendimentos recebidos de pessoa física tem previsão legal nos art. 2º e 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. A aplicação da penalidade pecuniária isolada no caso de falta de recolhimento do carnê-leão tem amparo legal no art. 44, inciso II, letra 'a', da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

A infração apontada no lançamento encontra-se perfeitamente demonstrada pela autoridade fiscal, que, ademais, aplicou corretamente a legislação de regência ao caso concreto. Considerando o caráter vinculado do lançamento, a rigor do que dispõe o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, deve ser mantida a penalidade pecuniária aplicada.

Sobre a concomitância da cobrança da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício, a Súmula CARF nº 147 aduz ser possível a sua cobrança. Veja-se abaixo:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Importante mencionar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a multa por ausência de recolhimento das estimativas mensais pagas pelas pessoas jurídicas relativas ao imposto de renda de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é pacífica no sentido de que é inexigível a sua cobrança concomitantemente com a multa de ofício do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, face ao princípio da consunção, pois a multa mais grave abrange a multa menos grave (AgInt no Resp nº 2.197.323/SP da Primeira Turma e AgInt no Resp nº 2.175.740/PB da Segunda Turma).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, entende que a questão não ostenta contornos constitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, à sua apreciação (ARE Nº 1.529.715/SE).

A Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 1535/2026/MF, dispensando os procuradores federais de contestar e recorrer no que tange a essa matéria. Em tese, esse entendimento trata da multa isolada por ausência de recolhimento das estimativas mensais pagas pelas pessoas jurídicas relativas ao imposto de renda de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Porém, o mencionado inciso II também abrange em sua alínea "a" a

multa por falta de recolhimento do carnê-leão, o que poderia levar à conclusão de que está também estaria abrangida pela multa de ofício no presente caso.

Contudo, a Súmula CARF nº 147 está em vigor e é de aplicação obrigatória por esta Conselheira, que, por essa razão, mantém a cobrança concomitante das multas isolada por falta de recolhimento de carnê-leão e de ofício.

Por fim, sobre os atos simulados no presente caso e a cobrança da multa qualificada, a DRJ trouxe os seguintes fundamentos, com os quais concordo:

A utilização de interposta pessoa com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários, conforme entendimento doutrinário acerca desse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (Introdução ao Direito Civil, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

(...)

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos. Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno. (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999)

Nesse ponto, o Impugnante alega a inexistência de fraude ou simulação. Contudo, esse argumento não pode prosperar, pois o trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas (indiretas) que foram devidamente

analisadas por meio de atividade cognitiva, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo Impugnante.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados. Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Não há, portanto, reparo a ser feito no lançamento tributário ora impugnado, nesse aspecto.

Da multa qualificada

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento e/ou da sonegação fiscal, mediante simulação, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996.

No caso dos autos, não houve simples apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

A D. Autoridade Fiscal comprovou e demonstrou a prática de sonegação fiscal, mediante simulação, com utilização de interpostas pessoas para ocultar o real contribuinte/beneficiário dos recursos. Aliás, a comprovada utilização de interposta pessoa é bastante para evidenciar o intuito doloso do Impugnante.

Portanto, demonstrada a prática de sonegação fiscal mediante fraude, simulação e a intenção do Impugnante para o comportamento de impedir a ocorrência do fato gerador, a multa qualificada aplicada deve ser mantida.

Da impugnação

Doutro lado, as alegações da defesa não vieram acompanhadas de nenhum novo documento comprobatório ads alegações da defesa, de forma a que pudessem restar afastadas as provas acostadas analisadas e sopesadas no curso da fiscalização.

Ora, ao decidir apresentar a impugnação em face do lançamento, o Impugnante assumiu o ônus de apresentar documentos que fundamentem as alegações

apresentadas, sob pena de serem considerados não alegados os fatos não provados.

O Código de Processo Civil estabelece como regra que o ônus da prova recai sobre aquele quem alega. E o Decreto nº 70.235/72 dispõe que a impugnação deverá ser instruída com documentos em que se fundamentar:

Art.15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Vale trazer à colação, também, o enunciado no art. 16, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual *a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Extrai-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses.

Por fim, a Lei 7.713/89, art. 3º, §3º, define que o imposto de renda incide sobre todo rendimento, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

Comprovado nos autos o recebimento de rendimento pago ao impugnante com interposição fraudulenta, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda encontra-se plenamente demonstrada.

Cabe, portanto, exclusivamente ao Impugnante o ônus da comprovação do não recebimento ou do oferecimento dos valores, de forma correta, à tributação.

O ônus da comprovação da natureza do rendimento é do beneficiário e não do Fisco. Não cabe ao Fisco comprovar que o rendimento é tributável, mas tão-somente que o contribuinte percebeu os rendimentos, no montante e na data especificados.

Não desconstituída a robusta comprovação da prática omissão de rendimentos tributáveis pelo impugnante, deve-se manter integralmente a autuação.

Nada há para corrigir, nesse aspecto, à autuação fiscal.

Dessa forma, mantenho a decisão da DRJ, com base no artigo 114, § 12, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Apesar de mantida a qualificação da multa, esta deve ser reduzida ao patamar de 100%, em razão da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, em decorrência da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Leia-se a nova redação do artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto do pedido de compensação das receitas reclassificadas, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100% em razão da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela